

مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

The contribution of the integration between the international accounting standards and the auditing standards to enhancing the quality of accounting disclosure.

<p>د. كرمية نسرين University of Alger 3 - الجزائر kermia.nesrine@univ-alger3.dz</p>	<p>حليمي نبيلة* University of Alger 3 - الجزائر halimi.nabila@univ-alger3.dz مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية</p>
--	--

تاريخ القبول: 2021/01/30

تاريخ الاستلام: 2020/01/17

الملخص

تعتبر مهنة التدقيق مكملة لمهنة المحاسبة فكلهما يهدف إلى إصدار قوائم مالية تعبر بعدالة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ونظرا لأهمية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) في تحقيق الجودة بالمعلومة المالية فإن تطبيقهما معا سيساهم في تعزيز العلاقة التكاملية بين المحاسبة والتدقيق. ومن هنا فإن هذه الدراسة تهدف إلى إظهار كيف يمكن للتكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) مع تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة تكاملية مباشرة وأخرى غير مباشرة بين مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) تساهم في تعزيز جودة الإفصاح عن قوائم مالية صادقة. الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية؛ التدقيق؛ المحاسبة؛ الإفصاح المحاسبي؛ المعلومة المالية؛ القوائم المالية.

Abstract

The auditing profession is complementary to the accounting profession, as both aim at issuing financial statements that fairly express the financial position of the enterprise. and Given the importance of international accounting standards (IAS / IFRS) and international auditing standards (ISA) in achieving quality in financial information, their application together will contribute to strengthening the complementary relationship between accounting And audit.

*المؤلف المرسل: حليمي نبيلة، الإيميل: halimi.nabila@univ-alger3.dz

Hence this study aims to show how integration between the application of international accounting standards (IAS / IFRS) and the application of international auditing standards (ISA) can enhance the quality of accounting disclosure. The study found a direct and indirect complementary relationship between a set of international accounting standards (IAS / IFRS) and international auditing standards (ISA) that contribute to enhancing the quality of disclosure of honest financial statements.

Keywords: international standards; Audit; Accounting; Accounting Disclosure; Financial Information; financial statements.

مقدمة:

في ظل الانفتاح الاقتصادي وسهولة انتقال رؤوس الأموال بين دول العالم ازداد الطلب على المعلومات المالية ذات الجودة العالية والمصدقية والشفافية من طرف متخذي القرار ومختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية.

هذا ما جعل الهيئات الدولية والتجمعات المهنية للمحاسبة تنادي بضرورة التوافق الدولي في المجال المحاسبي، وبالتالي سعت إلى البحث عن طرق التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم المحاسبية، وعقد مؤتمرات في مختلف أنحاء العالم حول ذلك، وتجسدت كل هذه الاجتهادات بوضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS- IFRS) التي تتميز بالقبول العام، وبهذا تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصدقية، وقابلية مقارنة المعلومات المالية زمنيا ومكانيا).

وكما هو متعارف عليه فإن المدقق يقوم بفحص القوائم المالية التي هي مخرجات النظام المحاسبي ومنه جودة ونجاعة التدقيق المحاسبي تنطلق من جودة ونجاعة النظام المحاسبي المعتمد عليه في الممارسة المحاسبية، وبالتالي فإن تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS- IFRS) في إعداد وعرض القوائم المالية سيؤدي إلى جودة وشفافية ومصدقية في القوائم المالية وإفصاح محاسبي كافي لتلبية احتياجات مستخدمي هذه المعلومات المالية، وبما أن مهنة تدقيق الحسابات هي مهنة مكملة لمهنة المحاسبة من ناحية تعزيز مصداقية القوائم المالية كان لا بد ومن الضروري أن يصاحب هذا التطور في مهنة المحاسبة تطوير في مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها لتحقيق الهدف المنشود والمتمثل في تعزيز مصداقية القوائم المالية وبالتالي تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، وتجسد هذا الاهتمام في إصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والتي تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS). ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن يساهم التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)

ومعايير التدقيق الدولية (ISA) في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسة يمكن طرح الفرضيات التالية:

- 1- هناك مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تربطها علاقة تكاملية مباشرة بمعايير التدقيق الدولية (ISA) تساهم في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.
- 2- هناك مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تربطها علاقة تكاملية غير مباشرة بمعايير التدقيق الدولية تساهم في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

أهداف الدراسة:

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تبيان كيف يمكن للتكامل المباشر وغير المباشر بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية أن يساهم في إصدار قوائم مالية تعبر بعدالة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال:

- تحديد المعايير المحاسبية الدولية التي تربطها علاقة تكاملية مع معايير التدقيق الدولية والتي تساهم في تعزيز الأسس العامة لعرض المعلومات المالية، تعزيز صحة توفر الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وتعزيز صحة البنود التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ومنه تعزيز جودة الإفصاح عن المعلومات ذات الغرض العام والنشاط الأساسي للمؤسسة.

- تحديد المعايير المحاسبية الدولية التي تربطها علاقة تكاملية مع معايير التدقيق الدولية والتي تساهم في تعزيز الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، تعزيز الإفصاح عن الجوانب الأخرى من الإفصاح المحاسبي المطلوب.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية التي تعتبر من أكثر المواضيع التي تؤثر على نتائج أعمال المؤسسات الاقتصادية حيث تعتبر أساس اتخاذ مختلف القرارات وبالتالي فإن هذه الدراسة تبرز أهمية الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية من الجانب المحاسبي وإخضاعها لعملية تدقيق تتم وفق معايير التدقيق الدولية في إضفاء الجودة والمصداقية والشفافية في القوائم المالية ومنه تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

1. إطار مفاهيمي حول معايير التدقيق الدولية والمعايير المحاسبية الدولية

1.1 مفهوم وأهداف معايير التدقيق الدولية:

يتمثل الهدف الرئيسي من عملية التدقيق في إبداء الرأي الصادق عن مدى مطابقة القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة، ونظرا لأهمية الموضوع ظهرت معايير دولية للتدقيق من أجل تطوير مهنة تدقيق الحسابات وتقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم، لذلك سنتطرق في هذا العنصر إلى مفهوم وأهداف معايير التدقيق الدولية.

1.1.1 مفهوم معايير التدقيق الدولية:

تعريف1: تعرف معايير التدقيق الدولية أنها المبادئ الأساسية للمراجعة ذات القبول الدولي والمنفذة من قبل المراجعين في جميع أنحاء العالم. (Soltani, 2007, p 131)

تعريف2: كما تعرف معايير التدقيق الدولية على أنها مبادئ توجيهية تساهم في زيادة ثقة الجمهور في مهنة التدقيق. (CHABLAOUI & AMOURA, 2019, p 51)

تعريف3: وتعرف أيضا على أنها قواعد رسمية تحضى بالقبول العام من قبل مهنة المحاسبة والتدقيق وتشكل إطارا مرجعيا في حالة وجود صعوبات في تنفيذ المهمة. (Djekidel & Messaoudi , 2019, p 45)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن معايير التدقيق الدولية هي إرشادات وقواعد تقود إلى ممارسة مهنية لمهنة التدقيق بمستويات عالمية، وتعالج القصور الموجود في معايير التدقيق المحلية، وبالتالي تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.

2.1.1 أهداف معايير التدقيق الدولية

تسعى المعايير الدولية للتدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل تدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- تعزيز المصداقية في القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ومساعدة المستثمرين مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية بسهولة وبالأخص المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم بناء على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية. (فقير، لعروم، 2019، الصفحات 30-31)

- تهدف إلى الرفع من مستوى الأداء المهني. وإرشاد القائم بالمهمة وتوضيح إجراءات القيام بالتدقيق. (صنهاجي، عوادي، وعمامرة، 2017، صفحة 426)

2.1 مفهوم وأهداف المعايير المحاسبية الدولية:

في ظل اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، والذي يؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة، والحاجة إلى معلومة مالية تتميز بالمصداقية والقابلية للمقارنة، ظهرت فكرة إيجاد آليات تسمح بالمقارنة وهي إصدار المعايير المحاسبية الدولية، لذلك سنتطرق في هذا العنصر إلى مفهوم وأهداف المعايير المحاسبية الدولية.

1.2.1 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

تعريف 1: بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب. (بن يخلف، 2016، صفحة 50)

تعريف 2: المعايير المحاسبية الدولية هي أدوات القياس المستخدمة في مجال الإفصاح والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من التقارير المالية. (العايشي، 2018، صفحة 12)

ومنه نستنتج أن المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن مرشد لقياس وعرض الأحداث الاقتصادية بطريقة سليمة وواضحة موحدة ومفهومة.

2.2.1 أهداف المعايير المحاسبية الدولية

يهدف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها ما يلي:

- إنشاء لغة محاسبة موحدة في إطار أوسع وتوحيد أسواق المال وتسهيل إدراج الشركات في البورصة في كافة أنحاء العالم.

- تحسين الشفافية وقابلية المقارنة للبيانات المالية.

- الحصول على ثقة المستثمرين. (CHIKHI , FEKIR , & OUARAB , 2017, p 103)

- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة

بإعداد وعرض القوائم المالية. (جربوع و حلس، 2002، صفحة 22)

2. إطار مفاهيمي حول الإفصاح المحاسبي:

1.2 مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تعريف 1: شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة. (صديق و صديقي، 2016، صفحة 76)

تعريف 2: هو عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات. (خلف الله، 2017، صفحة 33)

تعريف 3: الإفصاح المحاسبي وهو أن تفصح التقارير المالية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعل تلك التقارير غير مضللة. (صديق و صديقي، 2016، صفحة 76) ومنه فإن الإفصاح المحاسبي هو الوسيلة التي يستطيع من خلالها الأطراف الداخلية والخارجية الحصول على المعلومات المستهدفة والتعرف على وضعية المؤسسة، وهذا من خلال التقارير المالية.

2.2 أنواع الإفصاح المحاسبي:

1.2.2. أنواع الإفصاح المحاسبي حسب طبيعة ونوعية وكمية المعلومات والبيانات التي يشملها:

أ- الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج البيانات والقوائم المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ب- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية والبيانات المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. (قسامية و عبيرت، 2016، صفحة 373)

2.2.2 الإفصاح المحاسبي حسب الأشكال والالتزامات القانونية:

أ- الإفصاح الاجباري:

يحتوي هذا النوع من الإفصاح على المعلومات التي تلزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عنها وفقا للمعايير المحاسبية المحلية أو الدولية، والقرارات واللوائح القانونية أو الإدارية، وعادة

تكون هناك عواقب قانونية وإدارية في حالة عدم الالتزام بهذا النوع من الإفصاح والذي يجب أن يكون في وقت محدد لا يمكن تجاهله.

ب- الإفصاح الاختياري:

يحتوي هذا النوع من الإفصاح على المعلومات التي تبادر الشركات بالإفصاح عنها طوعا وبدون إلزام والتي تتعلق بأنشطتها عبر وسائل الإفصاح المعروفة، وذلك رغبة في التواصل مع البيئة التي تعمل فيها وسعيا منها في تحسين نوعية الإفصاح، ففي هذا النوع لا توجد تعليمات تلزم هذه الوحدات الاقتصادية على تقديم وعرض المعلومات والبيانات المتعلقة بها. (ضويفي، 2015، الصفحات 72-73)

3. مساهمة العلاقة التكاملية بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات ذات الغرض العام والنشاط العادي للمؤسسة في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي:

تخضع المعلومات ذات الغرض العام لعناية المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) "عرض وإعداد القوائم المالية" أساسا، ونظرا لأهمية بعض البنود التي يعالجها (IAS 01) فقد خصصت لها معايير خاصة بها مثل المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر (IAS 16) "الممتلكات المصانع والمعدات" (التثبيات العينية) الذي يتناول بند من بنود الميزانية والتي تعتبر من القوائم المالية التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الأول. لذلك سنحاول في هذا الجزء أن نحدد ماهي معايير التدقيق الدولية التي تربطها علاقة بهذه المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بمعالجة المعلومات ذات الغرض العام وكيف يساهم ذلك في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

1.3 مساهمة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية في تعزيز الأسس العامة لعرض المعلومات في القوائم المالية:

1.1.3 من حيث صحة قيام القوائم المالية على الفرضيتان الأساسيتان لإعداد وعرض القوائم المالية:

حسب (IAS 01) "عرض وإعداد القوائم المالية" فإن القوائم المالية يجب إعدادها وعرضها

بناء على فرضيتان أساسيتان وهما كالتالي:

أ. فرضية استمرارية النشاط:

تقوم هذه الفرضية على أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها لمدة غير محدودة، وأنها لا تنوي إيقاف نشاطها أو تخفيضه في المستقبل القريب أو البعيد (علاوي، 2012، صفحة

حليمي نبيلة، كرمية نسرين.

مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتطبيق

معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

(37)، وفي نفس السياق نجد أن لجنة المعايير الدولية للتدقيق أصدرت معيار التدقيق الدولي (ISA 570)، "استمرارية المنشأة" والذي جاء ليفحص مدى صحة تقدير فرضية الاستمرارية الموضوعية من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية، فعلى المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث شك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال. وعليه طيلة مرحلة التدقيق أن يظل منتبها لمؤشرات المخاطر التي تشير إلى أن المؤسسة غير قادرة على مواصلة نشاطها، وعليه التصريح بهذا العنصر في تقريره بعد جمع العناصر المقنعة. وإذا لم يلاحظ أية مخاطر تبعث بالشك فإنه لا يضع ملاحظات بعدم اليقين حول استمرارية المنشأة.

ومنه نستنتج أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) تربطه علاقة تكاملية مباشرة مع معيار التدقيق الدولي (ISA 570) تساهم في تعزيز جودة ومصداقية الإفصاح المحاسبي حول مدى قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها. فمن خلال هذه الفرضية التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) فإن المؤسسة تفصح في قوائمها المالية على أنها مستمرة في نشاطها، ومن خلال تطبيق المدقق لمعيار التدقيق الدولي (ISA 570) الذي يتعلق بفحص فرضية الاستمرارية فإنه يؤكد صحة هذه الفرضية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة.

ب. محاسبة الالتزام:

بناء عليها تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها، وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة، وتظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها (علاوي، 2012، صفحة 37). وفيما يخص هذه الفرضية نجد معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة الإثبات" الذي تناول في نصه "فحص الحدث الذي يخص المؤسسة خلال الفترة المحاسبية المناسبة للتأكد من تسجيله"، وهذا من خلال الحصول على أدلة الإثبات المناسبة، وبالتالي إعطاء مصداقية للقوائم المالية بعد فحص المدقق وتأكد من صحة الفرضية. ومنه نستنتج أن هناك علاقة تكاملية بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) تساهم في تعزيز جودة ومصداقية الإفصاح المحاسبي حول التزام المؤسسة بتسجيل الأحداث عند وقوعها وتحقيق فرضية محاسبة الالتزام.

2.1.3 من حيث تعزيز صحة توفر الخصائص النوعية في المعلومة المالية:

حسب (IAS 01) فإن المعلومة المالية يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص حتى تظهر في القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية، وتلبي بذلك احتياجات المستعملين وهي (علاوي، 2012، الصفحات 37-39):

- القابلية للمقارنة: إمكانية مقارنة المعلومة من فترة لأخرى، وبين مؤسسة وأخرى.
 - القابلية للفهم: أي المعلومة المالية تم الإفصاح عنها وعرضها بشكل مفهوم.
 - معلومة ذات مصداقية: أي أن المعلومات المالية المسجلة في القوائم مالية صادقة.
 - معلومة ذات فائدة: أي أنها تلبي رغبة المستخدمين ويكون هذا إذا توفرت في الوقت المناسب.
- أما من جانب التدقيق فنجد معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة الإثبات" الذي يؤكد على ضرورة التأكد من توفر الخصائص النوعية في المعلومات المالية وذلك من خلال:
- يجب أن تكون المعلومات قابلة للفهم أي تم عرضها والإفصاح عنها بوضوح، وهذا من خلال ما ورد في نص المعيار (العرض والإفصاح: أن البند قد تم الإفصاح عنه وصنف وشرح بموجب الإطار الملائم للتقارير المالية).
 - يجب أن تكون المعلومات ذات مصداقية أي أن ما تم تسجيله في القوائم المالية هو فعلا ما يوجد في الواقع، وهذا من خلال ما ورد في نص المعيار (الموجودات أو المطلوبات قد سجلت بقيمتها المناسبة).
 - يجب أن تكون معلومة ذات فائدة أي أنها تتوفر في الوقت المناسب، وهذا ما ورد في نص المعيار (الحدوث: إن المعاملة سجلت في الفترة المحاسبية المناسبة).
- ومنه نستنتج أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01) تربطه علاقة تكاملية بمعيار التدقيق الدولي (ISA 500) تساهم في الإفصاح عن معلومات تتميز بالخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومة المالية حتى تلبي حاجيات مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية.

2.3 مساهمة العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية في تعزيز صحة البنود التي يجب الإفصاح عنها في (القوائم المالية) والتي تناولها معيار المحاسبة الدولي الأول (IAS 01) "عرض واعداد القوائم المالية"

وسنتناول في دراستنا بنود القوائم المالية التالية (الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة):

1.2.3 الميزانية (الأصول والخصوم)

تعرف الميزانية أنها جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية. (عطية، 2009، صفحة 10).

أولاً: الأصول

1- التثبيتات العينية:

يعرف التثبيت العيني على أنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية. (عطية، 2009، صفحة 72).

أ. تقييم التثبيتات العينية:

ويتم تقييمها بناء على المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) "الممتلكات المصانعة والمعدات" والذي وضع شرطين للاعتراف بالقياس وهما إمكانية تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وإمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق وهما كالتالي (علاوي، 2012، صفحة 93):

- إمكانية تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية:

أي أن الأصل الذي لا يقدم منافع اقتصادية أو اهتلك بالكامل أو أصبح تالف ولا ينتظر منه أية منفعة مستقبلية لا يعترف به كتثبيت، وبالتالي لا يقيد في الميزانية ولا يتم الإفصاح عنه من أجل إعطاء الصورة الصادقة للمؤسسة، وفي هذا الشرط نجد أنه حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة الإثبات" فإن المدقق خلال جمعه لأدلة الإثبات يقوم بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول، وخلال إجراءات الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بالوجود الفعلي فإنه يفحصها ويعاينها للتأكد من قدرتها على تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية كما يمكنه الحصول على إقرارات من الإدارة حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 580) "إقرارات الإدارة" إذا تعذر الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بالتأكد من أن التثبيت قادر على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.

- إمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق:

تحدد قيمة التثبيت بالتكلفة التاريخية وهي القيمة التي تظهر في الميزانية وهنا يستعين المدقق بمعيار التدقيق الدولي (ISA 505) "التأكيدات الخارجية" لمراجعة المبالغ التي تظهر بها في الميزانية (من خلال إرسال طلبات للغير ليستفسر عن تساؤلاته وجمع أدلة الإثبات المناسبة)

وهنا يتعامل المدقق مع موردو الاستثمارات في شكل تأكيدات خارجية، من أجل التأكد من صحة القيم المقيدة بها التثبيتات في الميزانية، وتعتبر التأكيدات الخارجية أكثر حجية من مصادر التأكيد الداخلية.

ب. انخفاض قيمة التثبيتات:

في نهاية كل سنة مالية يتم تقييم التثبيت عن طريق تخفيض الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم وهذا حسب ما جاء في (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول" والذي يهدف إلى توفير إطار محاسبي يتيح للمؤسسة التأكد من أن التثبيتات غير مدرجة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد، وتحديد كيف يجب على المؤسسة الاعتراف بالخسارة أو استرجاعها وتحديد المؤشرات التي تفرض إجراء اختبار تدني القيمة ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بذلك (كيموش، 2014، صفحة 291)، وهذا حسب المعادلة التالية: القيمة المحاسبية الصافية = (التكلفة التاريخية - الاهتلاكات - تدني القيمة) وتتم هذه العملية بناء على مبدأ أساسي هو عدم تسجيل أصل دفترية بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية.

إن تسجيل خسارة القيمة عملية تضمن إعطاء صورة حقيقية عن قيمة التثبيتات وبالتالي الميزانية ستعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي جودة الإفصاح المحاسبي مما يساعد المستثمرين في اعتماد القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم وإمكانية مقارنتها مع أي قائمة من دولة أخرى لتطابق الطرق والعمليات المحاسبية

وفي هذا الصدد نجد معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" الذي يتم من خلاله التدقيق في التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية (التقدير المحاسبي يعني التقدير لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس مثل مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر أي الاهتلاكات)، أي أن المدقق يقوم بتدقيق هذه التقديرات للتأكد من موضوعية وضعها من طرف الإدارة لأن الاهتلاكات تحسب عادة بالاعتماد على معدلات مبنية على الخبرة، لذلك يدعو الإدارة إلى القيام بإعادة النظر بصورة دورية بهذه المعدلات.

وكذلك بالنسبة لخسارة القيمة فعلى المدقق حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" أن يدقق في التقديرات التي اعتمدها الإدارة في تحديد الخسارة والمتمثلة في

المؤشرات الخارجية التي اعتمدها مثل قيمة الأصل في السوق، حدوث تغيرات في البيئة التقنية، أسعار الفائدة التي تحسب على أساسها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

وفي حالة كون عمليات التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة يكون من الضروري للمدقق أن يستفيد من عمل الخبير بالاستعانة بمعيار التدقيق الدولي (ISA 620) "الاستفادة من عمل الخبير"،

أما بالنسبة للتغير في التقديرات والسياسات المحاسبية التي تعتمد عليها الإدارة لحساب الاهتلاكات فيما يتعلق بعنصر التثبيات، تتم معالجتها والإفصاح عنها حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 08) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، لذلك على المدقق أن يدقق في هذه الإجراءات لأنها تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية المتوفرة ومصداقيتها وهذا من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA 545) "تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة" الذي يتأكد المدقق من خلاله من موضوعية وصحة الإجراءات التي قامت بها الإدارة في عملية تغيير سياستها المحاسبية كتغيير طريقة حساب الاهتلاكات بالنسبة للتثبيات، من أجل تحقيق مصداقية في الإفصاح المحاسبي وتعزيز الملائمة والموثوقية في كل الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة.

2- الأدوات المالية:

عرفت السنوات الأخيرة تطور وتنوع في أنواع الأدوات المالية المتداولة في أسواق الأوراق المالية، وبالتالي التنوع في المخاطر التي قد تتعرض لها، لذلك كان من الضروري وضع معايير محاسبية دولية خاصة بها لضبط وتوضيح التعاملات بالأدوات المالية وكيفية الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها، ونظرا لأهمية الموضوع في الميدان المحاسبي نجد مجموعة من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي تعالج الأدوات المالية هي كالتالي: المعيار المحاسبي الدولي (IAS 32) "الأدوات المالية: العرض" ومعيار الإبلاغ المالي (IFRS 07) "الإفصاح"، والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ومعيار الإبلاغ المالي (IFRS 09) "التصنيف والقياس" (شيخي و الرجى، 2016، الصفحات 9-18) هذا من أجل منح المزيد من الثقة والشفافية في القوائم المالية هذا من جهة. أما من ناحية التدقيق فيستعين المدقق بمعيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" في مراجعة التقديرات نظرا لصعوبة هذه التقديرات لارتباطها بالسوق المالي لأن عملية الإفصاح تكون وفقا

للقيمة العادلة، وكونها عمليات معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة يكون من الضروري للمدقق أن يستفيد من عمل الخبير وذلك بالاستعانة بمعيار التدقيق الدولي (ISA 620) "الاستفادة من عمل الخبير" من أجل الوصول إلى إفصاح عادل عن قيمة هذه الأدوات المالية.

3-المخزون:

يعرف المخزون أنه من العناصر الأكثر تداولاً في المؤسسات الصناعية والتجارية وحسب (IAS 02) "المخزونات" فإن المخزون بصفة عامة هو مجموع مواد ومنتجات تمتلكها المؤسسة بهدف البيع، أو قيد الصنع لبيعها لاحقاً، أو بهدف استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال وتقديم الخدمات. (بن ربيع، 2015، صفحة 102)

وتعبر المخزونات عن دورة استغلال المؤسسة ونشاطها الدوري فمن خلال الإفصاح عنها كمعلومة في الميزانية يتيح لمستعملي القوائم المالية تحديد ما إذا كانت المؤسسة نشطة في السوق وبالتالي اتخاذ قراراتهم المناسبة في التعامل مع المؤسسة، ونظراً لأهمية المخزونات نجد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) "المخزونات" الذي يحدد طرق تقييمها ومعالجتها المحاسبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد معيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" الذي تناول موضوع التدقيق في المخزونات ويوضح الإجراءات المتبعة لمعاينة المخزونات والذي ورد في نصه (إذا تعذر على المدقق حضور الجرد المادي يجب عليه معاينة بعض العينات في تاريخ لاحق)، يستعمل المدقق هذا المعيار من أجل التأكد من الوجود الفعلي ومعاينة وضعيتها، وبالتالي المساهمة في توفير معلومة صادقة عن سير نشاط المؤسسة ونشاطها في السوق والوصول إلى اتخاذ قرارات مناسبة من طرف المتعاملين مع المؤسسة. أما بالنسبة للقيمة المسجلة بها في الدفاتر فيمكنه الحصول على أدلة إثبات خارجية حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 505) "تأكيدات خارجية" للتأكد من صحة الفواتير والمبالغ المسجلة بها، وبهذا نصل إلى الإفصاح الصادق عن المخزونات في الميزانية وإعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة.

ومنه نستنتج وجود معايير تدقيق دولية تربطها علاقة تكاملية بالمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بتقييم التثبيتات (IAS 16) "الممتلكات المصانع" وإعادة تقييمها (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول" والسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" (IAS 08) حيث تساهم هذه العلاقة في التحقق من أن التثبيتات المقيدة في الميزانية

تستطيع فعلا تقديم منافع اقتصادية مستقبلية، وأنها مقيدة بالتكلفة التاريخية، والتحقق من موضوعة الإدارة في تسجيل انخفاض قيمة التثبيات، وموضوعية وصحة الإجراءات التي قامت بها الإدارة في عملية تغيير سياستها المحاسبية كتغيير طريقة حساب الاهتلاكات. ووجود علاقة تكاملية بين تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (IAS 32) و (IFRS 07) و (IAS 39) و (IFRS 09) وبين معيار التدقيق الدولي (ISA 540) و (ISA 620) من حيث تحقيق جودة ومصداقية في الإفصاح المحاسبي حول الأدوات المالية. كما توصلنا أيضا إلى وجود تكامل مباشر بين تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) ومعيار التدقيق الدولي (ISA 501) من حيث تعزيز الإفصاح حول المخزونات. وكل هذا من شأنه تحقيق عرض ميزانية شفافة فيما يخص الأصول والتي تمثل موارد تمتلكها المؤسسة وتسيرها ناتجة عن أحداث سابقة، فهي تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها ومدى نجاح المؤسسة في تسيير واستعمال مواردها، وبالتالي مساعدة مستعملي القوائم المالية في أخذ صورة صادقة حول المؤسسة واتخاذ قراراتهم المناسبة وبالتالي تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

ثانيا: الخصوم

1-الأموال الخاصة:

فبالنسبة للأموال الخاصة نجد أن النتيجة المقيدة في الميزانية الافتتاحية هي نتيجة السنة المالية السابقة، والتي يفحص المدقق صحتها اعتمادا على معيار التدقيق الدولي (ISA 510) "الأرصدة الافتتاحية" للتأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية عن طريق التأكد من أن إقفال السنة المالية السابقة تم بشكل صحيح ولا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية عند نقلها إلى السنة الحالية.

2-الخصوم الغير جارية:

➤ مؤونة الأعباء:

تعالج مؤونة الأعباء حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" فهي خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد (عطية، 2011، الصفحات 77-78)، وبذلك فهي تدخل ضمن إطار عمليات التقدير المحاسبي، فهي مبالغ تسجل بقيم افتراضية، لذلك فإنها تخضع للتدقيق حسب معيار التدقيق الدولي (ISA

540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" للتأكد من أن التقديرات التي اعتمدها الإدارة في تقدير المبالغ المخصصة للمؤونات موضوعية.

ونذكر أن الاحتياط المخصص للدعاوي والمطالبات يجب أن يخضع في تدقيق تكوينه لعناية معيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" حيث يمكنه حسب المعيار الاتصال بمحامي المؤسسة والاستفسار منه وتوضيح الأمور الغامضة، كما يمكنه بعد ذلك القيام بمراجعة موضوعية الإدارة في هذا المبلغ المخصص حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" الذي ورد في نصه (على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية لمخصص خسارة متوقعة من دعوى قضائية على الشركة).
➤ الضرائب المؤجلة:

تعرف الضريبة المؤجلة على أنها عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحويل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية، (عطية، 2011، صفحة 139) تعالج خلال دورات لاحقة ولكنها ناتجة عن دورات سابقة وهذا حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) ولذلك يجب أن يقوم المراجع بالتأكد من صحتها كونها ناتجة عن سنوات سابقة يمكن أن تكون فيها تلاعبات ومسجلة بقيم لا صحة لها، ويكون هذا أولاً حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 510) "الأرصدة الافتتاحية" من خلال الميزانية الافتتاحية التي تحتوي حساب الضرائب المؤجلة. ويقوم المدقق بمراجعة موضوعية الإدارة في المبلغ المخصص لها حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" والذي ورد في نصه (على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية للضرائب المؤجلة).

➤ القروض طويلة الأجل:

يمكن للمدقق مراجعتها من خلال (ISA 505) "التأكدات الخارجية" التي يطلبها من البنك لمراجعة صحة المبلغ المسجل في الميزانية.
3- الخصوم الجارية:

بالنسبة للخصوم الجارية سنتطرق إلى حساب الموردون والذي يعالجه المدقق من خلال طلب تأكيدات خارجية أي معيار التدقيق الدولي (ISA 505) "تأكدات خارجية" للتأكد من صحة قيمة فواتير الشراء المقيدة في الميزانية، وهذا بجمع أدلة الإثبات الكافية حسب معيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة الإثبات".

ومنه نستنتج أن معيار التدقيق الدولي (ISA 510) "الأرصدة الافتتاحية"، يساهم في التحقق من صحة نتيجة السنة المالية السابقة المسجلة في جانب الخصوم، كما نجد علاقة تكاملية بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" و معيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" تساهم في التحقق من موضوعية الإدارة في تقدير المبالغ المخصصة للمؤونات الموضوعية، وعلاقة مباشرة بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" الذي يتناول في مضمونه اعتبارات خاصة حول مراجعة الاحتياط المخصص للدعاوي والمطالبات والتحقق من صحتها، كما توصلنا إلى وجود علاقة تكاملية مباشرة بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) "الضرائب المؤجلة" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" والذي تناول نص صريح فيما يخص مراجعة حساب الضرائب المؤجلة والتحقق من صحتها. وكل هذا من شأنه تحقيق عرض ميزانية شفافة فيما يخص الخصوم التي تمثل التزامات للكيان ناتجة عن أحداث ماضية، وهي تبين مصادر التمويل للمؤسسة، وبالتالي تبين نجاعة أو عدم نجاعة المؤسسة في تمويل نشاطاتها، لذلك فإن إعداد وعرض بنود الخصوم من خلال المعايير المحاسبية الدولية ومن ثم مراجعتها بمعايير التدقيق الدولية سوف يضيف عليها جانب من الصدق وبالتالي العدالة وجودة في الإفصاح المحاسبي.

2.2.3 جدول النتائج:

يحتوي جدول النتائج على إيرادات وأعباء المؤسسة، ومن خلاله يتم الإفصاح عن نتيجة السنة المالية والإفصاح أيضا عن حجم نشاط المؤسسة المتمثل في المبيعات (الإيرادات)، لذلك يجب أن تتميز عملية الإفصاح عن جدول النتائج بالدقة والمصادقية من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية من جهة، ومعايير التدقيق الدولية في عملية تدقيقه من جهة أخرى، ويتم ذلك من خلال:

أ. بالنسبة للإيرادات:

تسجل الإيرادات في حسابات الصنف السابع وتمثل النواتج التي حصلتها المؤسسة والتي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 18) "الإيرادات" هذا من أجل تعزيز الإفصاح عنها من الناحية المحاسبية، أما من ناحية التدقيق نجد معيار التدقيق الدولي (ISA 505) "التأكيدات

خارجية" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة الإثبات" من أجل فحص فواتير البيع ومصادقيتها.

ب. بالنسبة للأعباء:

تسجل الأعباء في حسابات الصنف السادس وكثير من المؤسسات تسعى لتعظيمها من أجل تخفيض النتيجة بهدف التهرب من دفع مبلغ ضريبي كبير لذلك يجب أن تخضع لعناية من الناحية المحاسبية ومن ناحية التدقيق للوصول لمصادقيتها وصحتها ونذكر عنصر تكاليف الاقتراض والتي هي عبارة عن مصاريف مالية تتاولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23) "تكاليف الاقتراض" من جهة، ثم يفحصها المراجع بالاعتماد على "التأكيدات خارجية" (ISA 500) التي يتحصل عليها من البنك الذي حازت منه المؤسسة على القرض.

3.2.3 جدول تدفقات الخزينة:

على المؤسسة إعداد جدول يتضمن إدخلات وإخراجات خزينة المؤسسة خلال الدورة أي حركة الأموال في المؤسسة، ونظرا لأهميته خصص له معايير محاسبة دولية خاص وهو (IAS 07)، لذلك يجب الإفصاح عن بنود جدول تدفقات الخزينة بعناية من خلال اعتماد معايير دولية للمحاسبة والتدقيق في معالجة بنوده، حتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية فهم حركة الأموال في المؤسسة واتخاذ قراراتهم المناسبة ويتم ذلك من خلال:

أ. تدفقات الخزينة الناتجة عن العمليات التشغيلية:

مثل (إخراجات الخزينة اتجاه الموردين، إدخلات الخزينة من عند الزبائن وهي عبارة عن إيرادات)، وهي نفس بنود الميزانية (الزبائن، الموردين) وبنود جدول النتائج (الإيرادات) والتي سبق وأن تطرقنا إلى معالجتها المحاسبية وتدقيقها من خلال عرضنا السابق لمعالجة بنود الميزانية وجدول النتائج. لأن جدول تدفقات الخزينة يتم إعداده بناء على بنود الميزانية وجدول النتائج.

ب. تدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات الاستثمار:

مثل (إدخلات التنازل عن التثبيتات، وإخراجات اقتناء التثبيتات)، والتي سبق وأشرنا إلى أنها نفس البنود المقيدة في الميزانية فإذا كانت صحيحة انعكس ذلك على جودة جدول تدفقات الخزينة.

ج. تدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات التمويل:

مثل (إقراضات للغير، الحصول على قروض) وهي أيضا بنود سبق وأشرنا إلى معالجتها

في الميزانية (قروض)، إذا كانت صحيحة انعكس ذلك على صحة جدول تدفقات الخزينة

4. مساهمة العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي (IAS 10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

تعرف الأحداث اللاحقة حسب (IAS 10) بأنها أحداث تقع بين تاريخ إعداد التقارير المالية وتاريخ انتهاء إجراءات المراجعة، والتي لها تأثير على القوائم المالية وعلى صورة المؤسسة والوضعية المالية التي سيفصح عنها، ويهدف المعيار إلى بيان متى ينبغي على المؤسسة تعديل قوائمها المالية لتعكس الأحداث الواقعة بعد غلق السنة المالية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، وتاريخ نشر القوائم المالية والأحداث بعد تاريخ الغلق. وحسب معيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" فإن المدقق يجد نفسه أمام نوعين من الأحداث فمنها تلك التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها قبل إعادة الإفصاح عنها، وهناك أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية لكن يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات ترفق بالقوائم المالية في شكل ملاحق. (رفيق، 2011، صفحة 118)

ومنه نستنتج وجود علاقة تكاملية مباشرة بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية" وبين معيار التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة" فكلاهما يتضمن موضوع الأحداث اللاحقة مما سيساهم في تحقيق جودة ومصداقية وشمولية في الإفصاح المحاسبي حول كافة المعلومات ذات الأثر الجوهرية على صورة التقارير المالية للمؤسسة.

5. مساهمة التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية في تعزيز جودة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالجوانب الأخرى من الإفصاح المطلوب:

1.5 الإفصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية:

يعتبر الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاعات التشغيلية عنصر مهم من ناحية المعايير المحاسبية الدولية حيث خصص لها معيار إبلاغ مالي خاص وهو (IFRS 08) "القطاعات التشغيلية"، لمواجهة التطورات الاقتصادية التي نتج عنها ظهور شركات متعددة الجنسيات،

والشركات ذات القطاعات التشغيلية، وهذا من أجل توضيح المعالجة المحاسبية للقوائم المالية القطاعية، لأنها تتضمن محتوى معلوماتي يؤثر في اتخاذ القرارات ويساعد في تقييم أداء الشركات ذات القطاعات بشكل أفضل، ومنه فإن معيار الإبلاغ المالي (IFRS 08) ساهم في تحديد طرق المعالجة المحاسبية لمثل هذه القوائم والتي ينتج عنها جودة المعلومات المالية للقطاعات التشغيلية ومنه جودة الإفصاح عن هذه المعلومات، هذا من الناحية المحاسبية. (النجار، 2019، صفحة 88)

أما ناحية التدقيق فنظرا لأهمية هذه المعلومات خصص لها معيار تدقيق دولي وهو (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" حيث ورد في نص المعيار (يناقش المدقق مع الإدارة الطرق التي تستخدمها لتحديد المعلومات القطاعية، مع مراعات أن تكون هذه الطرق قد أدت للإفصاح الذي يتماشى مع الإطار المطبق للتقارير المالية)، أي التأكد من أن الإدارة اعتمدت بدقة على الإجراءات المحاسبية للعرض والإفصاح التي نص عليها معيار الإبلاغ المالي (IFRS 08) "القطاعات التشغيلية".

ومنه نستنتج وجود علاقة تكاملية مباشرة بين معيار الإبلاغ المالي (IFRS 08) "القطاعات التشغيلية" وبين معيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" من حيث تعزيز الإفصاح المحاسبي حول المعلومات القطاعية.

2.5 الإبلاغ المالي المرحلي:

ويعني الإفصاح عن تقرير مالي يتضمن إما مجموعة كاملة وإما مجموعة مختصرة من القوائم المالية للفترة المؤقتة والتي هي أقل من سنة مالية والتي تكون إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري (رمضان و سيف الدولة، 2018، صفحة 5)، يعتبر الإبلاغ المالي المرحلي موضوع مهم من ناحية المعايير المحاسبية الدولية لذلك خصص له المعيار المحاسبي الدولي (IAS 34) "الإبلاغ المالي المرحلي"، لأنه يساعد في تقييم أداء المؤسسة بشكل تدريجي وبالتالي يساعد المؤسسة على تحديد وضعيتها ويساعد مستخدمو القوائم المالية على أخذ نظرة حول وضعية المؤسسة.

وتتم عملية تدقيق هذه القوائم المرحلية (فترة مؤقتة من السنة) بنفس طريقة معالجة القوائم المالية السنوية، وبالاعتماد على معايير تدقيق دولية نتمكن من إصدار قوائم مالية مرحلية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة لفترة زمنية من السنة المالية.

3.5 الإفصاح عن معلومات الأطراف ذات العلاقة

من أجل تعزيز عملية الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24) "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة"، فحسب هذا المعيار يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسة المعلومات الضرورية لتوجيه الاهتمام إلى احتمال أن يكون مركزها المالي ونجاعته قد تأثر بوجود أطراف ذات علاقة نتيجة التعاملات معهم، وتتمثل الأطراف ذو العلاقة في الشركة القابضة، الشركات التابعة، الشركات الشقيقة. (رفيق، 2011، صفحة 121)

أما من أجل تعزيز عملية الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة من جانب التدقيق، فقد أصدرت لجنة معايير التدقيق الدولية معيار التدقيق الدولي (ISA 550) "الأطراف ذات العلاقة" فحسب هذا المعيار يقوم المدقق بالتدقيق في معالجة الإدارة لهذه المعلومات للتأكد من أن المعاملات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة قد ثبتت بشكل مناسب وصادق في السجلات المحاسبية. وبعد مصادقة المدقق على صحة هذه المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية فإنه سيعزز من مصداقية هذه المعلومات وبالتالي يكون قد ساهم في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

ومنه نستنتج وجود علاقة تكاملية مباشرة بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24) "إفصاحات الأطراف ذات العلاقة" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 550) "الأطراف ذات العلاقة" فكلاهما يتضمن موضوع الأطراف ذات العلاقة وبتطبيقهما جنباً إلى جنب تتحقق جودة ومصداقية الإفصاح المحاسبي حول الأطراف ذات العلاقة.

الخاتمة:

نستنتج من خلال الدراسة أنه بما أن مهنة التدقيق هي مهنة مكتملة لمهنة المحاسبة من حيث السعي نحو تحقيق الجودة في الإفصاح المحاسبي فإن الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية من الناحية المحاسبية والاعتماد على معايير التدقيق الدولية من ناحية التدقيق سيساهم في تعزيز العلاقة التكاملية الموجودة بين المحاسبة والتدقيق مما يؤدي بالضرورة تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي حول المعلومات المالية ذات الغرض العام والمعلومات المالية الناتجة عن وقوع أحداث لاحقة والمعلومات المالية المتعلقة بجوانب أخرى من الإفصاح المحاسبي المطلوب،

أي الوصول إلى الإفصاح عن ميزانية تعكس صورة صادقة، جدول نتائج تظهر فيه نتيجة حقيقية، جدول تدفقات الخزينة يعبر بصدق عن حركة الأموال في المؤسسة، وجدول تغير الأموال الخاصة يفسح بصدق عن حركات رؤوس الأموال الخاصة ومما يعني الوصول إلى الإفصاح عن قوائم مالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة وتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

وحسب دراستنا يمكننا تأكيد الفرضيات حيث أننا توصلنا إلى تحديد مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تربطها علاقة تكاملية مباشرة بمعايير التدقيق الدولية وأخرى ذات علاقة تكاملية لكنها ليست بشكل مباشر والتي سنذكرها كالتالي:

1- هناك مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تربطها علاقة تكاملية مباشرة بمعايير التدقيق الدولية (ISA) تساهم في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي وهي:

- (فرضية الاستمرارية) التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 01) "عرض وإعداد القوائم المالية" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 570) "استمرارية المنشأة".
- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 10) "الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية" ومعايير التدقيق الدولي (ISA 560) "الأحداث اللاحقة".
- (المؤهلات) التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 37) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة".
- المخزونات التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) "المخزونات" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" الذي تناول موضوع التدقيق في المخزونات والذي يوضح الإجراءات المتبعة لمعاينة المخزونات.
- معيار الإبلاغ المالي (IFRS 08) "القطاعات التشغيلية" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 501) "اعتبارات إضافية لبنود محددة" حيث ورد في نص المعيار (يناقش المدقق مع الإدارة الطرق التي تستخدمها لتحديد المعلومات القطاعية، مع مراعات أن تكون هذه الطرق قد أدت للإفصاح الذي يتماشى مع الإطار المطبق للتقارير المالية).
- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 24) "إفصاح الأطراف ذات العلاقة" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 550) "الأطراف ذات العلاقة".
- المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) "الضرائب المؤجلة" ومعيار التدقيق

الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" والذي ورد في نصه (على المدقق

الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية للضرائب المؤجلة).

2- وهناك مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تربطها علاقة تكاملية غير مباشرة بمعايير التدقيق الدولية

تساهم في تعزيز عملية الإفصاح المحاسبي نذكر منها:

• الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تناولها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 01)

"عرض وإعداد القوائم المالية" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 500) "أدلة الإثبات" للتأكد من

توفر هذه الخصائص في المعلومة المالية.

• المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول" مع معيار التدقيق

الدولي (ISA 540) "مراجعة التقديرات المحاسبية" للتأكد من موضوعية التقديرات المحاسبية

ويمكن الاستعانة بمعيار التدقيق الدولي (ISA 620) "الاستفادة من عمل الخبير".

• المعيار المحاسبي الدولي (IAS 08) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات

المحاسبية والأخطاء" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 545) تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة

العادلة.

• المعيار المحاسبة الدولي (IAS 18) "الإيرادات" ومعيار التدقيق الدولي (ISA 505)

"التأكيدات خارجية" من أجل فحص فواتير البيع ومصداقيتها.

التوصيات:

1- ضرورة عقد مؤتمرات ودورات تكوينية من أجل إبراز أهمية الاعتماد على معايير التدقيق

الدولية والمعايير المحاسبية الدولية في الميدان المهني والمزايا العديدة التي تنجم عن ذلك.

2- تطوير برامج التعليم العالي فيما يخص المحاسبة والتدقيق من أجل إنتاج قوة بشرية ذات

كفاءات علمية على استعداد لأداء مهني متناسب مع المعايير الدولية تخدم مهنة المحاسبة

والتدقيق.

3- تشكيل هيئات رقابية تهدف إلى الرقابة المستمرة على المهنيين من حيث مدى التزامهم

بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق.

4- ضرورة تحيين إصدارات المعايير المحلية ذات المقومات الدولية مكيفة مع البيئة الاقتصادية

لكل دولة.

المراجع:

المراجع باللغة الأجنبية:

- CHABLAOUI, B., & AMOURA, D. (2019). The reality of external auditing of the Arab Maghreb countries under the International Standards on Auditing (ISAs). Journal of Economics and Human Development, 10(2), pp. 45-59.
- CHIKHI, B., FEKIR, S., & OUARAB, A. (2017). Les normes comptables internationales: choix ou obligation?. journal de l'économie de l'argent et des travailleurs, 2(2), pp. 97-110.
- Djekidel, Y., & Messaoudi, A. (2019). L'audit légal en Algérie : un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit. journal de Recherches économiques et managériales, 13(1), pp. 39-56.
- Soltani, B., (2007). An International Approach, Pearson Education Limited. London. Without the publishing house.

المؤلفات:

- حنيفة بن ربيع، (2015)، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزائر، إصدار منشورات كليك.
- رأفت حسن النجار، (2019)، المحاسبة الدولية، عمان، دار غيداء.
- عبد الرحمن عطية، (2009)، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعرييج، دار النشر جيطلي.
- عبد الرحمن عطية، (2011)، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، برج بوعرييج، دار النشر جيطلي.
- لخضر علاوي، (2012)، معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، دار الصفحات الزرقاء.
- نور الدين العياشي، (2018)، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، الجزائر، دار بهاء.
- يوسف محمود جربوع، و سالم عبد الله حلس، (2002)، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، عمان، مؤسسة الوراق.

الأطروحات:

- حمزة ضويفي، (2015)، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي (أطروحة دكتوراه)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

- كمال بن يخلف، (2016)، دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة أثر التضخم بالقوائم المالية (أطروحة دكتوراه)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- يوسف رفيق، (2011)، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق (رسالة ماجستير)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة.

المقالات:

- بلال شيخي، و منصور ناصر الرجي، (2016)، تطورات المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ما بين المعايير المحاسبية الدولية "IAS/IFRS" والمعايير الدولية للتقارير المالية "IFRS" وأثر ذلك على تنشيط الاستثمار في سوق الأوراق المالية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 1، العدد 2، الصفحات 7-20.
- بلال كيموش، (2014)، تدني قيم التثبيات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS36، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 2، العدد 2، الصفحات 288-308.
- بن يوسف خلف الله، (2017)، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، الصفحات 32-50.
- سامية فقير، محمد أمين لعروم، (2019)، معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 2، العدد 3، الصفحات 28-47.
- عائشة قسبية، و مقدم عبيرات، (2016)، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات إقتصادية-، المجلد 13، العدد 28، الصفحات 371-383.
- محمد أحمد علي رمضان، و علي مصطفى الطيب سيف الدولة، (2018)، فائدة التقارير المرحلية في تلبية احتياجات المستثمرين في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 3، العدد 6، الصفحات 1-18.

- مسعود صديق، و فؤاد صديقي، (2016)، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والإجتماعية، المجلد 1، العدد 2، الصفحات 75-86.